

INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS
CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL SUPERIOR
2019/2020, 1ª Edição



TII

**O REGIME DE RESTITUIÇÃO DE IVA ÀS FORÇAS ARMADAS:
ESTUDO DE CASO NA FORÇA AÉREA**

**O TEXTO CORRESPONDE A TRABALHO FEITO DURANTE A
FREQUÊNCIA DO CURSO NO IUM SENDO DA RESPONSABILIDADE DO
SEU AUTOR, NÃO CONSTITUINDO ASSIM DOCTRINA OFICIAL DAS
FORÇAS ARMADAS PORTUGUESAS OU DA GUARDA NACIONAL
REPUBLICANA.**

Luís Filipe Nunes Pardal Esteves Torres
CAP/ADMAER



INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS

O REGIME DE RESTITUIÇÃO DE IVA ÀS FORÇAS
ARMADAS: ESTUDO DE CASO NA FORÇA AÉREA

CAP/ADMAER Luís Filipe Nunes Pardal Esteves Torres

Trabalho de Investigação Individual do CPOS-FA 2019/20, 1ª Edição

Pedrouços 2020



INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS

O REGIME DE RESTITUIÇÃO DE IVA ÀS FORÇAS
ARMADAS: ESTUDO DE CASO NA FORÇA AÉREA

CAP/ADMAER Luís Filipe Nunes Pardal Esteves Torres

Trabalho de Investigação Individual do CPOS-FA 2019/2020, 1ª Edição

Orientador: TCOR/ADMAER Jorge Manuel Ferreira Nunes

Co-Orientador: TCOR/ADMAER Nuno Alexandre Cruz dos Santos

Pedrouços 2020



Declaração de compromisso Antiplágio

Eu, **Luís Filipe Nunes Pardal Esteves Torres**, declaro por minha honra que o documento intitulado **O regime de restituição de IVA às Forças Armadas: estudo de caso na Força Aérea** corresponde ao resultado da investigação por mim desenvolvida enquanto auditor do **Curso de Promoção a Oficial Superior – Força Aérea 2019/20** no Instituto Universitário Militar e que é um trabalho original, em que todos os contributos estão corretamente identificados em citações e nas respetivas referências bibliográficas.

Tenho consciência que a utilização de elementos alheios não identificados constitui grave falta ética, moral, legal e disciplinar.

Pedrouços, **31 de janeiro de 2020**

Luís Filipe Nunes Pardal Esteves Torres



Índice

1. Introdução	1
2. Enquadramento teórico e conceptual	3
2.1. Revisão de literatura e conceitos estruturantes	3
2.1.1. O Imposto sobre o Valor Acrescentado.....	3
2.1.2. O IVA no Setor Público	5
2.1.3. O benefício fiscal relativo à restituição de IVA	6
2.1.4. A restituição de IVA às Forças Armadas	7
2.2. Modelo de Análise	9
3. Metodologia e método	10
4. Apresentação dos dados e discussão dos resultados	11
4.1. Relevância orçamental e financeira do benefício fiscal.....	11
4.1.1. A composição do benefício fiscal.....	11
4.1.2. A expressão orçamental e financeira do benefício fiscal	11
4.1.3. Síntese conclusiva e resposta à QD1	13
4.2. Impacto das recentes alterações ao regime do benefício fiscal	14
4.2.1. Efeito sobre os custos administrativos de processamento	14
4.2.2. Efeito sobre a celeridade da restituição	16
4.2.3. Efeito sobre a ampliação do benefício.....	17
4.2.4. Efeito sobre o tratamento fiscal das AICB.....	19
4.2.5. Síntese conclusiva e resposta à QD2	21
4.3. Contributos para potenciar o benefício fiscal	22
4.3.1. Otimização do fluxo anual de recebimentos	22
4.3.2. Benefício fiscal às Forças Armadas: restituição ou isenção?.....	24
4.3.3. Síntese conclusiva e resposta à QD3	26
4.4. Resposta à QC.....	26
5. Conclusões	28
Referências Bibliográficas.....	32



Índice de Apêndices

Apêndice A – Modelo de análise.....	Apd A
Apêndice B – Guiões das entrevistas semiestruturadas.....	Apd B

Índice de Figuras

Figura 1- Composição dos pedidos de restituição de IVA por categoria de despesa.....	11
Figura 2 - Montante de imposto restituído entre 2014 e 2019.....	12
Figura 3 - Prazo de restituição dos pedidos submetidos ao abrigo do atual regime.....	17
Figura 4 - Número de documentos incluídos nos pedidos de restituição de 2018	18
Figura 5 - Montante de imposto restituído nos pedidos de restituição de 2018	18
Figura 6 - Distribuição mensal dos montantes recebidos entre 2015 e 2019	22
Figura 7 - Distribuição trimestral dos pedidos recebidos anualmente entre 2015 e 2019...	23

Índice de Quadros

Quadro 1- Despesa fiscal pela restituição de IVA.....	7
Quadro 2 - Despesa fiscal pela restituição de IVA às Forças Armadas e de Segurança	8
Quadro 3 - Pedidos de restituição de IVA submetidos pela FA entre 2015 e 2019	16
Quadro 4 - Composição dos pedidos por mercado de origem das aquisições.....	19



Resumo

Nos últimos anos, a execução orçamental da Força Aérea tem estado sujeita a constrangimentos significativos que condicionam a disponibilidade de recursos financeiros e, consequentemente, a atividade operacional. Neste contexto, torna-se imperioso avaliar e potenciar fontes de financiamento alternativas ao Orçamento de Estado.

Este estudo investiga o benefício fiscal concedido à Força Aérea através da restituição do montante equivalente ao IVA suportado em determinadas aquisições, com recurso a uma metodologia de raciocínio indutivo, assente numa investigação qualitativa e num desenho de pesquisa de estudo de caso.

Os resultados obtidos mostram que este benefício fiscal representa cerca de 3% do orçamento anual e tem o potencial de mitigar algumas das restrições orçamentais existentes. Atendendo às recentes alterações ao regime deste benefício, observou-se que estas permitiram otimizar procedimentos e reduzir o período de restituição, embora não tenham ampliado significativamente o benefício. Por fim, observou-se que não é exequível alterar o regime do benefício no sentido da isenção de IVA às Forças Armadas, mas é possível otimizar o fluxo de recebimentos inerentes à restituição do IVA.

Este é o primeiro estudo que mostra claramente, do ponto de vista empírico, que a restituição de IVA é uma importante fonte de financiamento para a Força Aérea.

Palavras-chave

Benefício fiscal, Restituição de imposto, IVA, Força Aérea Portuguesa



Abstract

In the last years, the Portuguese Air Force has been facing significant budget constraints that limited the availability of funds and, consequently, the operational output. In this context, it is imperative to understand and improve alternative sources of funding.

The present study aims to analyse the tax benefit granted to the Portuguese Air Force through the mechanism of VAT refund. The research is based on an inductive reasoning methodology and a qualitative research strategy using a case study design.

The results show that the tax benefit represents about 3% of the annual budget and has the potential to mitigate some of the existing budget constraints. Regarding the recent changes to this benefit regime, it was observed that they allow to streamline procedures and to reduce the reimbursement period, although they did not significantly increase the benefit amount. Finally, it was noted that is not possible to change the benefit regime in order to establish the VAT exemption, but it is possible to optimize the workflow regarding VAT recovery.

This is the first study that clearly shows, from the empirical point-of-view, that VAT refund is an important source of funding for the Portuguese Air Force.

Keywords

Tax benefit, Tax refund, VAT, Portuguese Air Force



1. Introdução

Os benefícios fiscais são medidas de caráter excecional, instituídas com o objetivo de tutelar interesses públicos extrafiscais relevantes e considerados, em dado momento, superiores aos da própria tributação que lhe está na base. Afiguram-se como um importante instrumento de políticas públicas, tal que as receitas fiscais cessantes, ou a inerente despesa fiscal, representa cerca de 6% do Produto Interno Bruto nacional (Ministério das Finanças, 2019)

No que concerne ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), a isenção tributária relativa à restituição do imposto, *rectius*, a restituição do montante equivalente ao imposto suportado, é um benefício fiscal concedido a determinadas entidades como meio de financiamento da sua atividade.

Com o objetivo de apoiar as instituições que zelam pela manutenção da segurança, está consagrado às Forças Armadas o benefício fiscal proporcionado pela restituição total do IVA suportado na aquisição de material de guerra e outros bens móveis destinados exclusivamente à prossecução de fins de defesa, segurança ou socorro, incluindo os serviços necessários à conservação, reparação e manutenção desse equipamento.

Neste sentido, e atendendo ao atual contexto de significativos constrangimentos orçamentais, revela-se particularmente importante compreender a importância deste benefício fiscal para a Força Aérea Portuguesa (FA).

Acresce que, recentemente, o regime que regula este benefício fiscal foi alvo de alterações que, não obstante alterarem aspetos técnicos sobre a elaboração dos pedidos de restituição, modificaram conceptualmente o benefício com impacto direto em procedimentos fiscais anteriormente adotados.

Pelo referido, o tema em estudo – *O regime de restituição de IVA às Forças Armadas: estudo de caso na Força Aérea* – assume-se como uma mais-valia para as Forças Armadas, em geral, e para a FA, em particular, ao desenvolver o enquadramento orçamental e os efeitos do benefício fiscal, tratando-se de uma temática que, por um lado, apresenta alterações relativamente recentes e, por outro, encontra-se pouco explorada.

O presente trabalho de investigação individual (TII) tem como objeto de estudo o benefício fiscal concedido à FA através da restituição do montante equivalente ao IVA suportado em determinadas aquisições de bens e serviços, e está delimitado, conforme Santos e Lima (2016), pelos seguintes domínios:



- Temporal: o objeto de estudo será delimitado temporalmente entre 2014 e 2019, compreendendo assim 6 anos;
- Espacial: o objeto de estudo será delimitado espacialmente ao benefício fiscal relativo ao IVA suportado em Portugal, independentemente do local de origem do bem/serviço adquirido. Não são assim contemplando os benefícios fiscais passíveis de serem obtidos junto da Administração Fiscal de outros países (*tax exemptions* ou *tax refunds*);
- De conteúdo: não obstante o benefício fiscal em causa se aplicar às Forças Armadas, o objeto de estudo será delimitado no seu conteúdo ao caso específico da FA.

Pelo acima referido, este estudo tem como objetivo geral (OG) *Analisar a importância do benefício fiscal concedido à FA através da restituição de IVA*, e são objetivos específicos:

- OE1: Analisar a relevância orçamental e financeira do benefício fiscal concedido à FA;
- OE2: Analisar o impacto das recentes alterações ao regime de restituição do IVA, introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 84/2017;
- OE3: Avaliar e propor medidas para potenciar o benefício fiscal concedido à FA.

Estruturalmente, o presente documento encontra-se organizado em cinco capítulos, sendo que o primeiro é a presente introdução. O segundo, tem por objetivo proceder ao enquadramento teórico e conceitual que norteou a investigação. O terceiro, é destinado à apresentação da metodologia e do método orientadores deste trabalho. O quarto, é dedicado à apresentação dos dados, discussão dos resultados e resposta às questões da investigação. O quinto, e último, tem como propósito efetuar um sumário da investigação, avaliar os resultados obtidos, elencar os contributos para o conhecimento, indicar as limitações identificadas, propor estudos futuros e enumerar algumas recomendações.



2. Enquadramento teórico e conceptual

No presente capítulo apresenta-se a revisão da literatura, os conceitos estruturantes e o modelo de análise seguido neste estudo.

2.1. Revisão de literatura e conceitos estruturantes

2.1.1. O Imposto sobre o Valor Acrescentado

O IVA visa tributar todo o consumo de bens e serviços, abrangendo na sua incidência todas as fases do circuito produtivo e tendo por base o respetivo valor acrescentado proporcionado por cada agente económico. Trata-se assim de um imposto cuja base conceptual advém da economia, sendo que o conceito económico de valor acrescentado deve ser entendido como a diferença entre as vendas duma empresa e as suas compras de matérias-primas e de serviços de outras empresas (Samuelson & Nordhaus, 2010)

De um modo geral, o IVA caracteriza-se por ser um imposto indireto, de matriz comunitária, plurifásico, que atinge tendencialmente todo o ato de consumo (Palma, 2015).

A sua própria natureza faz deste um imposto geral sobre o consumo pois incide, tendencialmente, sobre a generalidade dos bens e serviços consumidos por quem manifesta capacidade contributiva. Assim, quando um consumidor adquire algo, tem de pagar não só o respetivo valor do bem, mas também o montante correspondente ao IVA.

O IVA classifica-se ainda como um imposto plurifásico uma vez que incide sobre todas as fases do processo produtivo, incluindo assim os produtores, grossistas, retalhistas, o que faz com que o imposto seja fracionado por todos os operadores que participam no circuito produtivo. Porém, é sobre o consumidor final que recai, de facto, o ónus do seu pagamento. Conforme enunciado no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, diploma que aprovou o Código do IVA, “o IVA aplicado de um modo geral e uniforme em todo o circuito económico, pressupondo a repercussão total do imposto para a frente, corresponde a uma tributação, por taxa idêntica, efetuada de uma só vez, na fase retalhista”.

Trata-se assim de um imposto sem efeitos cumulativos, visto incidir apenas sobre o valor acrescentado que o produto sofre entre dois fornecimentos do circuito económico. Especificamente, o IVA opera segundo o denominado método do crédito de imposto (ou método subtrativo indireto) através do qual, de um modo geral, qualquer agente económico interveniente na cadeia de fornecimento, que seja sujeito passivo de imposto, é devedor ao Estado pelo IVA liquidado e cobrado nas transações com os seus clientes¹ e,

¹ *output VAT (Value Added Tax)*, na designação simplificada em inglês



simultaneamente, credor do Estado pelo direito à dedução do imposto que lhes foi cobrado a montante pelos seus fornecedores², enquanto adquirente de bens e/ou serviços necessários à realização daquelas transações. Este método mais não é do que a técnica da liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito produtivo pelo que, na prática, cada sujeito passivo apura o IVA de acordo com a seguinte fórmula³:

$$IVA_{a\ pagar/receber} = IVA_{liquidado} - IVA_{dedutível}$$

Um aspeto essencial que importa ter em conta relativamente ao IVA é a sua matriz comunitária. Este imposto assume-se como “o expoente máximo da harmonização fiscal comunitária, fazendo parte do *acquis communautaire*” (Palma, 2005, p. 57). A mesma autora refere que, foi no seguimento do sucesso da aplicação deste imposto em determinados países, como foi o caso da França, que a então Comunidade Económica Europeia (CEE) adotou o IVA como modelo obrigatório de tributação das transações nos Estados membros.

A adesão de Portugal à CEE⁴ determinou assim a introdução do IVA na ordem jurídica nacional tendo por base a Diretiva 77/338/CEE do Conselho, de 17 de maio, também denominada de Sexta Diretiva do IVA. Esta diretiva veio a ser alterada por diversas vezes até ser revogada, dando origem à Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro, que, estando atualmente em vigor, é designada simplesmente por *Diretiva IVA*. É esta Diretiva IVA que define uma base de incidência uniforme, uma lista comum de isenções, as regras de determinação de valor tributável, os limites a respeitar em matéria de taxas, assim como o elenco das obrigações que incidem sobre os sujeitos passivos deste imposto.

O Código do IVA veio substituir o anterior Imposto sobre o Valor das Transações (IT), assim como alguns impostos complementares, tendo sido aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, e entrado em vigor a 1 de janeiro de 1986, exatamente a data a partir da qual Portugal integrou oficialmente a CEE. Posteriormente, em 1993, o desenvolvimento do projeto de integração europeia com a abolição de fronteiras pela instituição do mercado único europeu (também designado por mercado interno), impôs um conjunto de alterações significativas a este imposto que deram origem, na ordem jurídica nacional, a um regime autónomo para as trocas intracomunitárias, o Regime do IVA nas

² *input VAT*, na designação simplificada em inglês

³ Por simplificação, não é feita referência à possibilidade de ocorrência de regularizações a favor do Estado ou a favor da empresa, assim como à eventual existência de crédito de imposto resultante do apuramento do imposto relativo a períodos anteriores. Em bom rigor, a fórmula genérica é dada por $IVA_{a\ pagar/receber} = IVA_{liquidado} - IVA_{dedutível} - Regularizações_{(se\ aplicável)} - crédito\ de\ imposto_{(se\ aplicável)}$

⁴ Tratado de adesão de Portugal à CEE foi assinado em 12 de junho 1985 e o país integrou oficialmente a comunidade em 1 de janeiro de 1986.



Transações Intracomunitárias (RITI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro

De acordo com o Código do IVA, para que uma transação esteja sujeita ao imposto deve cumprir quatro requisitos cumulativos: (i) ser uma transmissão de bens, uma importação, uma operação intracomunitária tal como definida e regulada no RITI, ou uma prestação de serviços; (ii) ser efetuada a título oneroso; (iii) por um sujeito passivo agindo como tal; (iv) ser efetuada em território nacional. Assim, em cada operação é necessário, em primeiro lugar, qualificar se a operação é sujeita a IVA (isto é, se a operação cai dentro da incidência do imposto), e caso a resposta seja afirmativa, aferir se existe alguma isenção que seja aplicável. As operações sujeitas e não isentas liquidam IVA, obrigando a determinar o valor tributável, a taxa a aplicar, o momento de exigibilidade e de entrega do imposto e, para o adquirente, a possibilidade de deduzir o IVA suportado (Sarmento, 2019).

2.1.2. O IVA no Setor Público

De acordo com o n.º 2 do art.º 2.º do Código do IVA, o Estado e demais pessoas coletivas de direito público, quando realizam operações no exercício dos seus poderes de autoridade, enquadram-se numa situação de não sujeição em matéria de incidência de IVA. Porém, caso essas operações sejam efetuadas fora do exercício dos poderes de autoridade (sendo susceptíveis de originar distorções de concorrência), as mesmas passam a ser enquadráveis no regime normal de tributação, passando a atividade a ser alvo de incidência, designadamente quando estas possam ser enquadráveis na previsão do n.º 3 do art.º 2.º.

Relativamente à aplicação do RITI no setor público, importa relevar que, embora possam não se enquadrar como sujeitos passivos por atuarem ao abrigo do n.º 2 do art.º 2.º do Código do IVA, as entidades públicas são sempre consideradas sujeitos passivos em sede de RITI por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º. A venda de um bem de um Estado membro da União Europeia (UE) para Portugal é uma transmissão isenta nesse Estado membro e é uma Aquisição Intracomunitária de Bens (AICB) em Portugal. Considerando que o sujeito passivo é, regra geral, o adquirente (conforme disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 2 do RITI) importa contudo atender à possível aplicação do regime de derrogação previsto no art.º 5 do RITI, através do qual compete a cada organismo avaliar se o montante total de AICB (independentemente do país de aquisição), já ultrapassou ou não o valor definido de 10 mil euros e (i) se não ultrapassou no decorrer do ano, ou no ano anterior, então deve ser liquidado IVA no Estado membro do vendedor, devendo o



organismo facultar essa informação ao vendedor; (ii) se o valor foi ultrapassado no decorrer do ano em curso ou tiver sido ultrapassado no ano transato, então o bem deve ser adquirido sem IVA, sendo liquidado IVA em Portugal, cabendo essa responsabilidade ao organismo adquirente (autoliquidação).

Assim, de um modo geral, qualquer entidade do Setor Público, quando exerce funções de autoridade, não é sujeito passivo de IVA a não ser no caso das transações intracomunitárias. O efeito prático deste enquadramento legal traduz-se no facto de todo o IVA suportado na aquisição de bens ou serviços pelas entidades do Setor Público não ser passível de dedução.

2.1.3. O benefício fiscal relativo à restituição de IVA

A preocupação dos Estados em financiar determinadas atividades coletivas através da concessão de benefícios fiscais é relativamente generalizada. A restituição do montante equivalente ao IVA suportado é assim um benefício fiscal concedido a determinadas entidades como meio de financiamento da sua atividade.

Em 2013, oito⁵ dos vinte e sete países que à data integravam a UE utilizavam sistemas de restituição de IVA que permitem a recuperação do imposto por entidades públicas. Estes sistemas visam, de um modo geral, compensar estas entidades pela impossibilidade de estas deduzirem o IVA suportado e são estabelecidos à margem da Diretiva IVA pelo que variam significativamente de Estado para Estado (Copenhagen Economics, 2013).

Como qualquer benefício fiscal, a restituição de IVA é uma medida de carácter excecional instituída com o objetivo de tutelar interesses públicos extrafiscais relevantes e considerados, em dado momento, superiores aos da própria tributação que lhe está na base, conforme enunciado n.º 1 do art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho. Este benefício é utilizado para promover finalidades muito díspares, mas sempre com o intuito de promover o bem comum.

Em Portugal, o mecanismo de restituição de IVA visa compensar o imposto suportado por determinadas instituições, como sejam, Missões Diplomáticas e Organismos Internacionais (Decreto-Lei n.º 143/86, de 16 de junho, 1986), Comunidades Religiosas (Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro), Partidos Políticos (Lei n.º 19/2003, de 20 de junho), as associações de bombeiros, as Forças Armadas, as forças e serviços de segurança, as

⁵ Áustria, Dinamarca, Finlândia, França, Holanda, Portugal, Reino Unido e Suécia.



Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) e a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa (Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho).

Em alguns dos casos a restituição abrange o IVA suportado respeitante a atividades não sujeitas ao imposto (*e.g.* bombeiros) e noutros casos abrange atividades isentas (*e.g.* IPSS). À semelhança da maioria dos sistemas de restituição de IVA, só o imposto pago em Portugal é passível de restituição (Copenhagen Economics, 2013, p. 101).

A restituição de imposto, ao ser introduzida no sistema fiscal, constitui uma potencial perda de receita fiscal devida, também denominada despesa fiscal (Ministério das Finanças, 2018).

Quadro 1- Despesa fiscal pela restituição de IVA

Designação	(milhões de euros)					
	2013	2014	2015	2016	2017	Média anual
Despesa fiscal pela restituição de IVA	108,7	111,6	94,1	118,1	97,6	106,0

Fonte: adaptado a partir da Conta Geral do Estado 2017 (Ministério das Finanças, 2018)

De acordo com os dados disponibilizados na Conta Geral do Estado dos anos 2013 a 2017, constata-se que a despesa fiscal anual relativa à restituição de IVA apresenta uma média de 106 milhões de euros.

2.1.4. A restituição de IVA às Forças Armadas

O benefício fiscal concedido às Forças Armadas através da restituição do montante equivalente ao IVA suportado em determinadas aquisições de bens e serviços foi instituído pelo do Decreto-Lei n.º 113/90, de 5 de abril, o qual, no seu preâmbulo, estabelece que são concedidas “isenções de IVA às Forças Armadas, forças e serviços de segurança e associações e corporações de bombeiros. Só em casos muito restritos é concedida diretamente a isenção do imposto, sendo, regra geral, a atribuição do benefício através da restituição do imposto, a efetuar pelo Serviço de Administração do IVA”.

O diploma aplicado às Forças Armadas teve por referência o disposto no Decreto-Lei n.º 143/86, de 16 de junho, que estabelecia o benefício a conceder em matéria daquele imposto às representações diplomáticas e consulares e ao seu pessoal não nacional, apresentado como justificação do mesmo o facto de, a despeito das convenções de Viena sobre relações diplomáticas e consulares não delimitarem com rigor o âmbito das isenções a conceder em matéria de impostos, se constatar que existe uma prática geralmente seguida



nos países membros da então designada Comunidade Económica Europeia relativamente à concessão de isenções em matéria de IVA, umas vezes atribuídas previamente, outras vezes pela técnica da restituição do imposto.

De modo a concretizar uma medida constante do Programa SIMPLEX+ 2016⁶, foram revistos os regimes previstos no Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro, e no Decreto-Lei n.º 113/90, de 5 de abril, com vista à simplificação e harmonização dos procedimentos de restituição de IVA às associações de bombeiros, às Forças Armadas, forças e serviços de segurança, à Santa Casa da Misericórdia de Lisboa e às IPSS. Neste sentido, foi publicado o Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho, que visou primariamente a implementação de um sistema eletrónico de restituição de IVA. A propósito deste diploma, foram ainda emitidas instruções administrativas através do Ofício-Circulado n.º 90025/2017, de 14 de agosto, da Área de Cobrança da AT.

Quadro 2 - Despesa fiscal pela restituição de IVA às Forças Armadas e de Segurança

Designação	2013	2014	2015	2016	2017
Despesa fiscal pela restituições de IVA às Forças Armadas e de Segurança (em milhões de euros)	21,2	38,2	33,6	57,8	39,5
Em % da despesa fiscal pela restituição de IVA	20%	34%	36%	49%	40%

Fonte: adaptado a partir da Conta Geral do Estado 2017 (Ministério das Finanças, 2018)

De acordo com os dados disponibilizados na Conta Geral do Estado de 2017, a despesa fiscal relativa à restituição de IVA às Forças Armadas e de Segurança ascendeu naquele ano a, aproximadamente, 40 milhões de euros, o que representa cerca de 40% da despesa fiscal inerente à restituição deste imposto.

Importa considerar que o benefício atribuído às Forças Armadas está cingido a determinadas aquisições de bens e serviços. Assim, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho, as Forças Armadas beneficiam da restituição total do montante equivalente ao IVA suportado na aquisição de material de guerra e outros bens móveis destinados exclusivamente à prossecução de fins de defesa, segurança ou socorro, incluindo os serviços necessários à conservação, reparação e manutenção desse equipamento.

⁶ Medida *Simplificar o procedimento de restituição de IVA às Associações de Bombeiros*, página 135 do Programa, disponível em: [UEhttps://simplex.gov.pt/simplexmais/app/files/332c67abd4420decd48c1c6429667a35.pdf](https://simplex.gov.pt/simplexmais/app/files/332c67abd4420decd48c1c6429667a35.pdf)



A fim de elencar os bens e serviços suscetíveis de integrar o benefício fiscal, o diploma que inicialmente o regulamentava remetia para a lista de materiais que constam do anexo à Decisão do Conselho das Comunidades Europeias de 15 de abril de 1958. Na atual redação do diploma que regula o benefício fiscal não existe qualquer alusão sobre o que é considerado material de guerra pelo que é tida como referência a Lista Militar Comum da UE⁷.

2.2. Modelo de Análise

Este trabalho de investigação é desenvolvido em conformidade com o mapa conceptual apresentado no Apêndice A.

⁷ Cabe ao Conselho aprovar a Lista Militar Comum da UE, a qual é periodicamente revista. A última redação dada de 26 de fevereiro de 2018 e está disponível em [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018XG0315\(01\)&from=NL](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018XG0315(01)&from=NL)



3. Metodologia e método

A presente investigação caracteriza-se por um raciocínio indutivo, assente numa estratégia de análise qualitativa e num desenho de pesquisa de tipo estudo de caso.

A metodologia adotada na presente investigação baseia-se no manual “Orientações Metodológicas para a Elaboração de Trabalhos de Investigação” (Santos & Lima, 2016, p. 43), que define três fases essenciais para a investigação: i) a fase exploratória, que permitiu, através de pesquisa documental e entrevistas exploratórias, delimitar o tema, formular objetivos e questões de investigação, explicitar os conceitos estruturantes e elaborar o modelo de análise; ii) a fase analítica, direcionada para a recolha, tratamento e análise dos dados recolhidos; iii) a fase conclusiva, destinada à avaliação dos resultados obtidos, conclusões e considerações sobre a investigação efetuada.

Relativamente ao método de análise utilizado, os principais instrumentos de recolha de dados desta investigação foram a análise documental e entrevistas semiestruturadas, cada uma com um guião específico, nas quais foram entrevistados: o Prof. Dr. Carlos Travanca, Chefe da Divisão de Liquidação do IVA na Direção de Serviços do IVA da Autoridade Tributária e Aduaneira; a COR ADMAER Eunice Marques, Chefe da Repartição de Gestão Orçamental e Financeira da Direção de Finanças da Força Aérea; o TCOR ADMAER Jorge Nunes, Chefe da Repartição de Gestão Financeira do Serviço Administrativo e Financeiro da Força Aérea.



4. Apresentação dos dados e discussão dos resultados

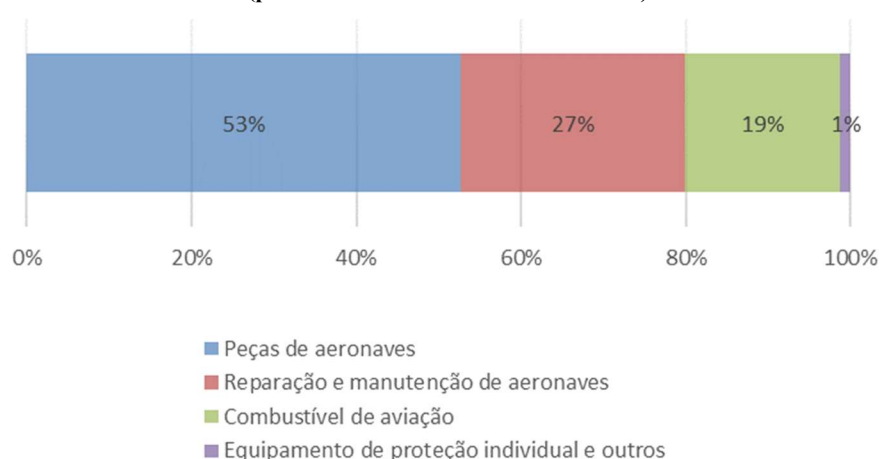
Neste capítulo são estudadas e respondidas as QD e a QC.

4.1. Relevância orçamental e financeira do benefício fiscal

4.1.1. A composição do benefício fiscal

O benefício fiscal atribuído às Forças Armadas através do Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho, permite que a FA solicite à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) a restituição total do montante equivalente ao IVA suportado na aquisição de material de guerra e outros bens móveis destinados exclusivamente à prossecução de fins de defesa, segurança ou socorro, incluindo os serviços necessários à conservação, reparação e manutenção desse equipamento.

Figura 1- Composição dos pedidos de restituição de IVA por categoria de despesa (pedidos submetidos entre 2014 e 2019)



Fonte: Construído a partir de dados disponibilizados pelo Serviço Administrativo e Financeiro da FA (2019)

De acordo com os dados disponibilizados pelo Serviço Administrativo e Financeiro da Força Aérea, os principais bens e serviços adquiridos pela FA cujo IVA suportado é elegível para efeito de restituição podem ser agrupados em quatro categorias de despesa que, por ordem decrescente de relevância, são os seguintes: (i) peças de aeronaves, (ii) reparação e manutenção de aeronaves, (iii) combustível de aviação e (iv) equipamento de proteção individual e outros.

4.1.2. A expressão orçamental e financeira do benefício fiscal

As Forças Armadas Portuguesas, das quais a FA é parte integrante, executam dois grandes tipos de orçamento de despesa – o Orçamento de Funcionamento e o Orçamento de Investimento – os quais são financiados, em diferentes proporções, por três tipos de fontes

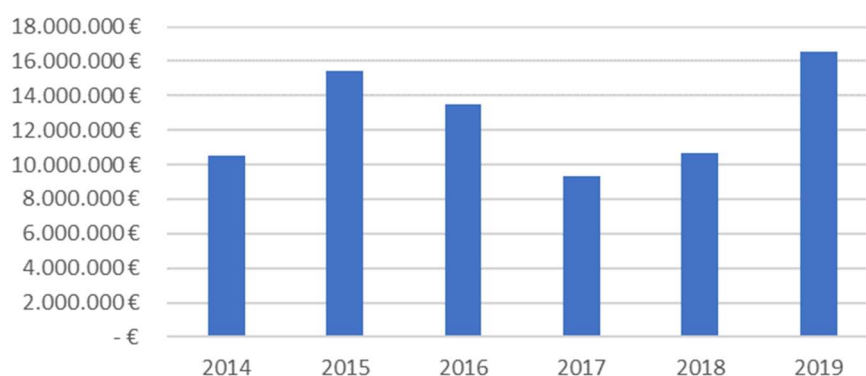


de financiamento: Receitas de Impostos⁸ (provenientes do Orçamento de Estado), Receitas Próprias (provenientes do autofinanciamento) e financiamento proveniente da União Europeia (Mata, 2013, p. 8).

O benefício fiscal atribuído através da restituição do montante equivalente ao IVA suportado apresenta uma tramitação processual que o faz integrar a Receita Própria da FA.

De acordo com o Relatório de Gestão do ano 2018 (Força Aérea Portuguesa, 2019), o orçamento da FA foi de 392.209.724,81€, tendo sido recebidas receitas de impostos, no montante de 303.771.738,52€, e cobradas receitas próprias, no montante de 88.437.986,29€, o que corresponde a, respetivamente, 77% e 23% do orçamento total. O mesmo documento refere ainda que a receita proveniente da restituição de IVA ascendeu a 10.689.329,97€, o que correspondeu a 12,09% do total das receitas próprias e a, aproximadamente, 3% do total do orçamento. Adicionalmente, importa relevar que, excluídas as receitas inerentes a procedimentos de transição de saldos entre exercícios, a receita proveniente da restituição de IVA foi a segunda principal fonte de receitas próprias da FA em 2018, sendo a primeira relativa à venda de bens e serviços.

Figura 2 - Montante de imposto restituído entre 2014 e 2019



Fonte: Construído a partir de dados constantes nos Relatórios de Gestão da Força Aérea (2014 a 2018) e disponibilizados pelo Serviço Administrativo e Financeiro da Força Aérea (2019)

Em média, entre 2014 e 2019, a receita anual proveniente da restituição de IVA ascendeu a cerca de 12 milhões de euros e correspondeu a, aproximadamente, 15,1% do total das receitas próprias cobradas e a 3,1% do orçamento da FA.

Atendendo à Figura 2, observa-se que os valores mais elevados de imposto restituído ocorreram nos anos de 2015, 2016 e 2019. De acordo com J. Nunes (entrevista por *email*, 2 de dezembro de 2019), o valor do benefício registado em 2015 e 2016 deveu-se

⁸ Estas receitas eram anteriormente designadas por Receitas Gerais. A nova terminologia foi conferida pela Circular nº 1394, de 5 de novembro de 2019, da Direção-Geral do Orçamento.



essencialmente ao acréscimo de imposto suportado nas aquisições inerentes ao contrato de alienação de aeronaves F-16 à Roménia. Por sua vez, o valor do benefício registado em 2019 deveu-se, em boa parte, ao acréscimo de imposto suportado pelo facto de a FA ter passado a autoliquidar o imposto devido pelas aquisições intracomunitárias de bens.

De acordo com E. Marques (entrevista por *email*, 27 de dezembro de 2019), a receita proporcionada pela restituição do IVA não está consignada a despesas pré-determinadas pelo que, regra geral, é distribuída pelos diversos Serviços/Órgãos/Unidades em função das suas necessidades e das prioridades que forem definidas pelo Chefe do Estado-Maior da Força Aérea. Não obstante, refere ainda que, atendendo à sua expressão financeira, esta receita “é fundamental para o financiamento quer do Regime de Esforço quer de outras despesas de funcionamento corrente, principalmente do Comando da Logística da Força Aérea”.

Adicionalmente, J. Nunes (*op.cit.*) refere que esta receita “é fundamental para voltar a financiar as obrigações relacionadas com o próprio imposto que a proporciona”, isto é, o IVA restituído à FA permite pagar o imposto devido mensalmente por via da declaração periódica de IVA assim como o imposto devido na alfândega.

Ao longo dos últimos anos, o orçamento da FA tem sido fortemente limitado por mecanismos legais, nomeadamente, pela reserva legal, pelos cativos legais e pelo corte de fundos disponíveis⁹ (Força Aérea Portuguesa, 2019). A restituição do IVA, por ser uma considerável fonte de receita e por ter uma tramitação igual à receita própria, tem o potencial para mitigar os constrangimentos impostos na execução orçamental, nomeadamente no que diz respeito ao efeito negativo do corte de fundos disponíveis, pois o cálculo destes aplica-se apenas a despesa financiada por receitas de impostos. Conforme indicado por E. Marques (*op.cit.*), “... a partir do momento em que existe o pagamento pela AT ou previsão desse pagamento nos dois meses seguintes, a despesa pode ser executada e compensar eventuais défices de fundos disponíveis na componente de despesa financiada por Receitas de Impostos”. Refere ainda que “por outro lado, previsões superiores de receita própria, na qual se incluem as restituições de IVA, originam reservas legais e cativos legais superiores, o que limita à partida as dotações disponíveis para execução”.

4.1.3. Síntese conclusiva e resposta à QD1

Pelo referido, e em resposta à QD1 - *Qual a relevância orçamental e financeira do benefício fiscal concedido à FA?*, conclui-se que o benefício fiscal atribuído através da

⁹ Verbas orçamentais disponíveis a muito curto prazo.



restituição do montante equivalente ao IVA suportado em determinadas aquisições é uma importante fonte de financiamento para a FA pois ascende, anualmente, a cerca de 12 milhões de euros, o que representa, aproximadamente, 3% do orçamento anual da instituição.

A receita obtida através da restituição de IVA integra a receita própria da FA sendo que, a despeito de não estar consignada a determinada despesa, revela-se fundamental para suportar o regime de esforço, para suportar despesas de funcionamento e para cumprir com obrigações fiscais.

Adicionalmente, por ser uma considerável fonte de receita e por ter uma tramitação igual à receita própria, este benefício fiscal tem o potencial para mitigar alguns dos constrangimentos impostos na execução orçamental, como seja o efeito negativo do corte de fundos disponíveis.

4.2. Impacto das recentes alterações ao regime do benefício fiscal

A restituição do IVA às Forças Armadas quanto ao material de guerra e outros bens móveis destinados exclusivamente à prossecução de fins de defesa, encontrava-se regulado, até 30 de junho de 2017, pelo Decreto-Lei n.º 113/90, de 5 de abril. A evolução normativa decorrente da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho, revogou o anterior diploma e procedeu à revisão do regime de restituição de IVA.

O presente subcapítulo avalia o impacto para a FA das recentes alterações ao regime de restituição do IVA. São assim avaliados os efeitos inerentes à simplificação administrativa preconizada no próprio diploma, assim como os efeitos decorrentes da alteração de procedimentos anteriormente adotados, no âmbito do diploma revogado, e que se encontravam já consolidados.

4.2.1. Efeito sobre os custos administrativos de processamento

De acordo com o estudo intitulado *VAT in the Public Sector and exemptions in the public interest*, o mecanismo de restituição do imposto requer que as entidades beneficiárias incorporem procedimentos contabilísticos para controlo do IVA suportado, o que origina um considerável esforço e custo administrativo (Copenhagen Economics & KPMG, 2011, p. 93).

Na FA, a elaboração dos pedidos de restituição de IVA está a cargo da Área de Contabilidade do Serviço Administrativo e Financeiro (Força Aérea Portuguesa, 1998). De



um modo sucinto, as tarefas conducentes à submissão de pedidos de restituição podem ser agrupadas em três fases que implicam:

- (i) Selecionar os documentos comprovativos da aquisição de bens/serviços elegíveis (faturas, no caso das aquisições no mercado interno e comunitário, e DAU - Documento Administrativo Único, no caso das importações);
- (ii) Listar e organizar os documentos atendendo ao tipo de orçamento que suportou a aquisição;
- (iii) Criar e submeter o pedido de restituição eletrónico no site da AT.

Conforme indicado por J. Nunes (*op.cit.*), para cada uma das tarefas elencadas, é possível identificar os seguintes constrangimentos processuais:

- (i) A seleção dos documentos a incluir no pedido de restituição é um processo que merece especial atenção pois está dependente da correta indicação do documento como elegível aquando do seu registo contabilístico, facto que tem vindo a ser atenuado pela análise da classificação económica da despesa e pelo conhecimento prévio de quais os fornecedores que, tipicamente, fornecem bens ou prestam serviços elegíveis;
- (ii) A necessidade de afetar a receita associada à restituição de IVA aos mesmos tipos de orçamento que suportaram o IVA aquando da aquisição, em particular pelos diversos programas da Lei de Programação Militar (LPM), obriga ao desenvolvimento de um controlo adicional após a seleção dos documentos elegíveis, o que aumenta a complexidade do processo;
- (iii) Enquanto os dados das faturas relativas a aquisições no mercado nacional são comunicados à AT pelos próprios fornecedores (através do ficheiro *SAF-T* – *Standard Audit File for Tax*), sendo assim facilitada a sua inclusão num pedido, os dados relativos às faturas de aquisições intracomunitárias, assim como os documentos relativos às importações, carecem de ser inseridos manualmente no *site* da AT.

Constata-se que as alterações procedimentais ao regime de restituição do imposto permitiram agilizar o processo de submissão dos pedidos de restituição, uma vez que estes deixaram de ser remetidos em papel (com cópias autenticadas de todos os documentos) passando a ser submetidos por via eletrónica, estimando-se que o total de horas de trabalho necessárias mensalmente para a elaboração destes pedidos terá reduzido de 44 para 24 horas, aproximadamente (J. Nunes, *op.cit.*).



Estima-se que o ganho de produtividade se traduz em 20 horas mensais. Atendendo ao valor da hora de trabalho¹⁰ do colaborador que está primariamente alocado ao processamento de tais pedidos, que se estima em 16,56 €/hora, é então possível quantificar o ganho em, aproximadamente, 331,16 €/mês.

4.2.2. Efeito sobre a celeridade da restituição

Conforme referido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho, a simplificação dos pedidos de restituição de IVA visou não só reduzir os custos administrativos inerentes ao processamento do benefício fiscal, mas também permitir o pagamento mais célere por parte da AT. De acordo com o disposto no diploma, os pedidos de restituição são analisados pela AT no prazo de 90 dias.

Considerando como prazo de restituição aquele que resulta da diferença, medida em dias, entre a data de submissão de um pedido de restituição de IVA e a data em que o mesmo é efetivamente recebido pela entidade beneficiária, procedeu-se à análise dos 111 pedidos de restituição de IVA submetidos pela FA entre 2015 e 2019.

Quadro 3 - Pedidos de restituição de IVA submetidos pela FA entre 2015 e 2019

	Número de pedidos	Prazo de restituição (dias)			
		Média	Desvio padrão	Máximo	Mínimo
Decreto-Lei n.º 133/90	88	78	32	162	29
2015	30	82	24	139	42
2016	29	99	33	162	34
2017	26	50	18	84	29
2018	3	72	3	75	70
Decreto-Lei n.º 84/2017	23	101	51	193	26
2018	12	112	52	193	48
2019	11	88	50	183	26

Fonte: Construído a partir de dados disponibilizados pelo Serviço Administrativo e Financeiro da FA (2019)

De acordo com aos dados apresentados no Quadro 3, observa-se que os 88 pedidos submetidos entre 2015 e 2018 ao abrigo do regime previsto no Decreto-Lei n.º 133/90, de 5 de abril, apresentam um prazo médio de restituição de 78 dias. Por sua vez, os 23 pedidos submetidos entre 2018 e 2019 ao abrigo do regime previsto no Decreto-Lei n.º 84/2017, de

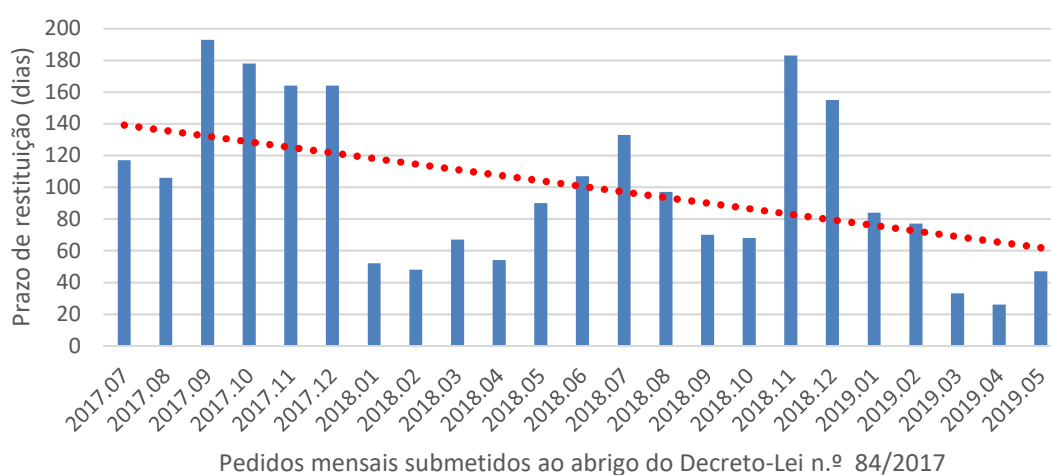
¹⁰ O valor da hora de trabalho é calculado através da fórmula: Remuneração horária = (remuneração bruta anual) / (52 semanas x 35 horas semanais).



21 de julho, apresentam um prazo médio de restituição de 101 dias. Assim, face aos pedidos submetidos pelo anterior regime, observa-se que os pedidos submetidos de acordo com o novo regime apresentam um prazo médio de restituição superior em 23 dias.

Adicionalmente, o valor máximo observado (193 dias) respeita a 2018, ano em que foram registados os primeiros pedidos de acordo com o novo regime, e o valor mínimo observado (26 dias) respeita precisamente ao ano seguinte. Observa-se ainda que, de 2018 para 2019, o prazo médio de restituição ao abrigo do novo regime diminuiu de 112 para 88 dias, o que corresponde a - 21%.

Figura 3 - Prazo de restituição dos pedidos submetidos ao abrigo do atual regime



Fonte: Construído a partir de dados disponibilizados pelo Serviço Administrativo e Financeiro da FA (2019)

Atendendo aos dados apresentados no Figura 3, observa-se que o prazo de restituição dos pedidos submetidos ao abrigo do atual regime do benefício apresenta uma tendência decrescente.

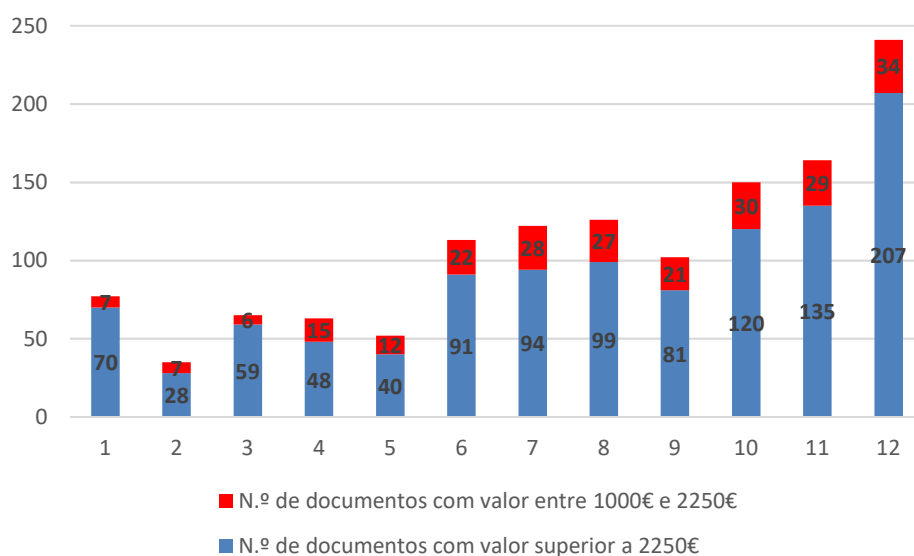
4.2.3. Efeito sobre a ampliação do benefício

O regime estabelecido no Decreto-Lei n.º 113/90, de 5 de abril, na redação operada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2005), previa a restituição do IVA relativo a faturas ou declarações de importação de valor igual ou superior a 2.250€, com exclusão do imposto.

A nova legislação ampliou a possibilidade de benefício para as Forças Armadas na medida em que reduziu para 1.000€ o limite mínimo dos documentos passíveis de integrar um pedido de restituição de IVA.

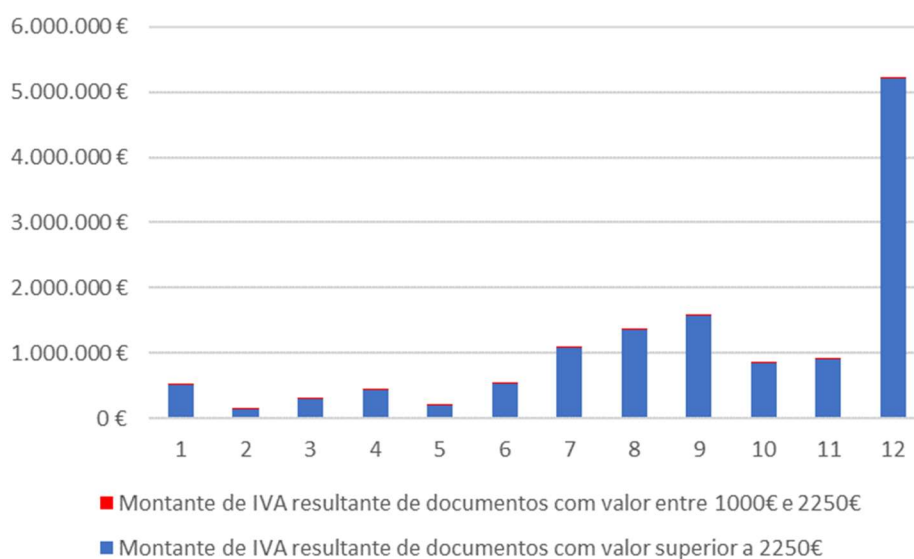


Figura 4 - Número de documentos incluídos nos pedidos de restituição de 2018



Fonte: Construído a partir de dados disponibilizados pelo Serviço Administrativo e Financeiro da FA (2019)

Figura 5 - Montante de imposto restituído nos pedidos de restituição de 2018



Fonte: Construído a partir de dados disponibilizados pelo Serviço Administrativo e Financeiro da FA (2019)

Atendendo aos dados contantes nos 12 pedidos¹¹ de restituição de IVA submetidos pela FA em 2018, observa-se que os documentos de valor compreendido entre 1.000€ e 2.250€ correspondem a 238 dos 1.310 documentos que integram os vários pedidos, o que representa 18,2% do total de documentos. Porém, o montante de IVA que lhes está associado

¹¹ Conforme disposto no n.º 2 do art.º 5º do Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho, os pedidos de restituição reportam-se a períodos mensais.



soma 71.476,55€ num total de 13.161.904,41€, o que representa 0,5% do total de imposto restituído.

4.2.4. Efeito sobre o tratamento fiscal das AICB

De um modo geral, a FA suporta o IVA devido nas diversas aquisições: i) no caso das aquisições em território nacional, o imposto é pago ao fornecedor; ii) no caso das aquisições intracomunitárias de bens, o imposto não está incluído no preço de compra sendo autoliquidado mensalmente na Declaração Periódica de IVA; iii) no caso das importações, o imposto também não está incluído no preço de compra sendo liquidado na alfândega.

Quadro 4 - Composição dos pedidos por mercado de origem das aquisições
(pedidos submetidos entre 2015 e 2019)

Ano	Nacional	Intra-UE	Extra-UE
2015	50%	0%	50%
2016	49%	0%	51%
2017	41%	0%	59%
2018	62%	0%	38%
2019	65%	16%	20%

Fonte: Construído a partir de dados disponibilizados pelo Serviço Administrativo e Financeiro da FA (2019)

Ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 113/90, de 5 de abril, foi estabelecido um procedimento de exceção relativamente às AICB, em conformidade com o disposto na Informação n.º 14, de 6 de abril de 2011, do Gabinete do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA. Concretamente, e tendo por base o entendimento que as aquisições que beneficiavam do citado diploma, mais não eram do que operações isentas, embora por via do reembolso/restituição, foi mantido um procedimento de exceção, que permitia evitar o esquema de liquidação do imposto e a sua subsequente restituição, poupando, por um lado, trabalho administrativo supérfluo e, por outro, poupando às entidades beneficiárias o pré-financiamento do imposto.

O benefício regulado através do Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho, apresenta-se conceptualmente diferente. Neste caso, o benefício fiscal, tal como definido, consiste na restituição total ou parcial do montante equivalente ao IVA suportado em determinadas aquisições de bens e serviços pelas entidades nele elencadas. Ou seja, não é estabelecida qualquer isenção em sede IVA, mas sim de um benefício que consiste na restituição de um montante equivalente ao IVA suportado em determinadas aquisições de bens e serviços.



Através do Ofício n.º 2378, de 3 de outubro de 2018, da Direção de Serviços do IVA da AT, e na sequência da solicitação de esclarecimentos por parte da FA, foi estabelecida a separação entre o que são as obrigações fiscais em sede de IVA (declarativas — como a entrega da declaração periódica de imposto — e de pagamento do imposto devido) das entidades em apreço, e o processamento do benefício fiscal a que as mesmas tenham direito (restituição total ou parcial do IVA do montante equivalente ao IVA suportado em determinadas aquisições de bens e serviços).

Assim, contrariamente ao que sucedia até 2018, a FA passou a autoliquidar mensalmente o IVA devido pelas AICB e a solicitar a sua subsequente restituição. Conforme refere J. Nunes (*op.cit.*), a alteração de procedimento relativamente ao tratamento fiscal das AICB acarretou implicações orçamentais e financeiras significativas, nomeadamente: o aumento da despesa orçamental, o aumento da receita orçamental, o acentuar dos constrangimentos inerentes à transição de saldos da LPM e a maior complexidade na elaboração da declaração periódica de IVA.

De acordo com os dados disponíveis no Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN), a liquidação mensal do IVA devido pelas AICB teria conduzido a uma despesa orçamental estimada de 3.691.357,72€ em 2014, 3.362.712,39€ em 2015 e de 1.552.257,67€ em 2016. Considerando que o imposto devido é função das AICB ocorridas, releva-se que tais valores poderão apresentar uma variação significativa, quer entre diferentes anos económicos quer entre diferentes meses de um mesmo ano económico. Conforme refere E. Marques (*op.cit.*), “...o processo de aquisição de um novo sistema de armas [AW119MKII KOALA] no mercado intracomunitário, face ao valor em causa, tornou evidente as implicações deste novo paradigma.”, na medida em que “...uma aquisição que antes era isenta de IVA, teria agora um acréscimo de 23% e o processo de restituição só ocorre posteriormente”.

Por sua vez, atendendo aos dados disponibilizados pela Área de Contabilidade do Serviço Administrativo e Financeiro da Força Aérea, estima-se que cerca de 99% do total de IVA liquidado devido a AICB será passível de restituição, o que se traduzirá no consequente aumento da receita orçamental.

Atendendo ao facto de, tipicamente, existir uma elevada concentração da despesa no final do ano económico, assim como ao facto de uma parte significativa das AICB ser suportada pelo orçamento da LPM, temos que, no início de cada ano, o pagamento do IVA devido pela AICB pode ficar comprometido pela demora dos procedimentos inerentes à



transição de saldos orçamentais, procedimentos estes que são impostos pela Direção-Geral do Orçamento. Torna-se assim necessário encontrar outras formas de financiamento para pagar o IVA devido no primeiro trimestre do ano (E. Marques, *op.cit.*).

A alteração de procedimento relativamente ao tratamento fiscal das AICB em sede de IVA acarreta ainda um incremento da complexidade na elaboração da declaração periódica de IVA, na medida em que a liquidação do imposto deverá ter em conta os diferentes tipos de orçamentos que suportam as AICB para que, aquando da subsequente restituição, seja respeitada a distribuição da respetiva receita pelos diferentes tipos de orçamento.

4.2.5. Síntese conclusiva e resposta à QD2

Pelo referido, e em resposta à QD2 - *Qual o impacto das recentes alterações ao regime de restituição do IVA?*, conclui-se que o atual regime do benefício fiscal permitiu agilizar o processo de submissão dos pedidos. Relativamente ao efeito sobre a celeridade no pagamento do benefício, observou-se um aumento do prazo de restituição aquando da alteração de procedimentos, não obstante existir evidência sobre a sua redução tendencial.

Quanto à redução do montante mínimo dos documentos elegíveis para restituição do montante equivalente ao IVA, constata-me que a medida teve pouca expressão em termos de ampliação do benefício uma vez que, ao significativo aumento de 22% no número de documentos, corresponde um aumento pouco expressivo de 0,5% em termos de valor.

A implicação mais significativa respeita ao tratamento fiscal das AICB, na medida em que tornou inaplicável um procedimento de exceção que, visando a simplificação, permitia evitar o esquema de liquidação do imposto e a sua subsequente restituição, poupando, por um lado, trabalho administrativo supérfluo e, por outro, poupando à FA o pré-financiamento do imposto. Deste modo, a FA passou a autoliquidar o IVA devido pelas AICB e a solicitar a sua subsequente restituição, com implicações significativas como sejam o aumento da despesa orçamental, o acentuar dos constrangimentos inerentes à demora na transição de saldos da LPM e a acrescida complexidade na elaboração da declaração periódica de IVA.

4.3. Contributos para potenciar o benefício fiscal

Este subcapítulo visa avaliar em que medida é possível potenciar o benefício fiscal de modo a que este seja o mais vantajoso possível para a FA enquanto entidade beneficiária. Neste sentido são desenvolvidos dois vetores de análise: (i) o primeiro tem por base o atual regime do benefício fiscal e visa a otimização do fluxo anual de restituições; (ii) o segundo explora uma alternativa ao atual regime ao avaliar a possibilidade de alterar conceptualmente o benefício fiscal.

4.3.1. Otimização do fluxo anual de recebimentos

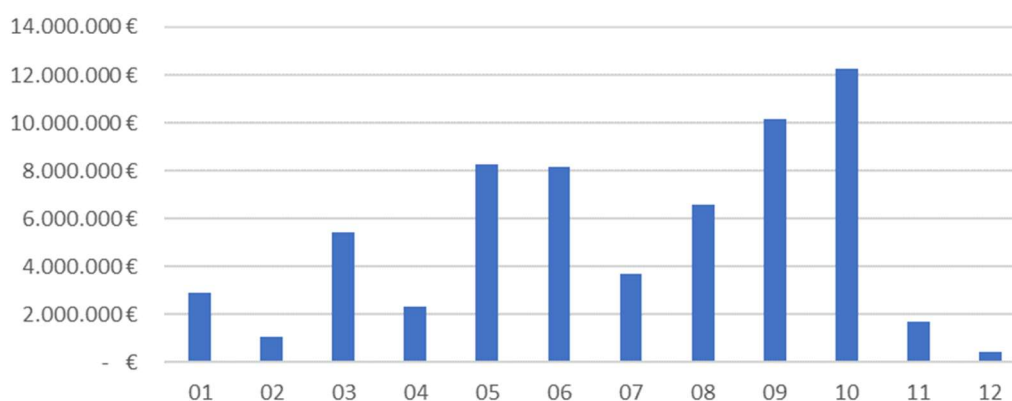
O recebimento deste benefício fiscal resulta de um fluxo processual que, entre a elaboração dos pedidos de restituição pela FA e a sua validação e consequente pagamento pela AT, apresenta prazos específicos.

Nos termos das disposições conjugadas do art.º 5.º e do art.º 6.º do Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho, um pedido de restituição pode ser apresentado pelo beneficiário a partir do segundo mês seguinte à emissão dos documentos de suporte, até ao termo do prazo de um ano da data de emissão daqueles, sendo que estes são posteriormente analisados pela AT no prazo de 90 dias.

Não obstante a existência dos referidos prazos legais, o momento em que ocorre o pagamento pela AT é determinante porque tem um efeito direto na execução do orçamento de receitas próprias da FA, isto é, a concentração de receita no início do ano permite dispor de dotação orçamental para iniciar os processos de despesa mais cedo (E. Marques, *op.cit.*).

Atendendo aos dados disponibilizados pelo Serviço Administrativo e Financeiro da Força Aérea, procedeu-se à análise dos 116 pedidos de restituição de IVA recebidos entre 2015 e 2019.

Figura 6 - Distribuição mensal dos montantes recebidos entre 2015 e 2019

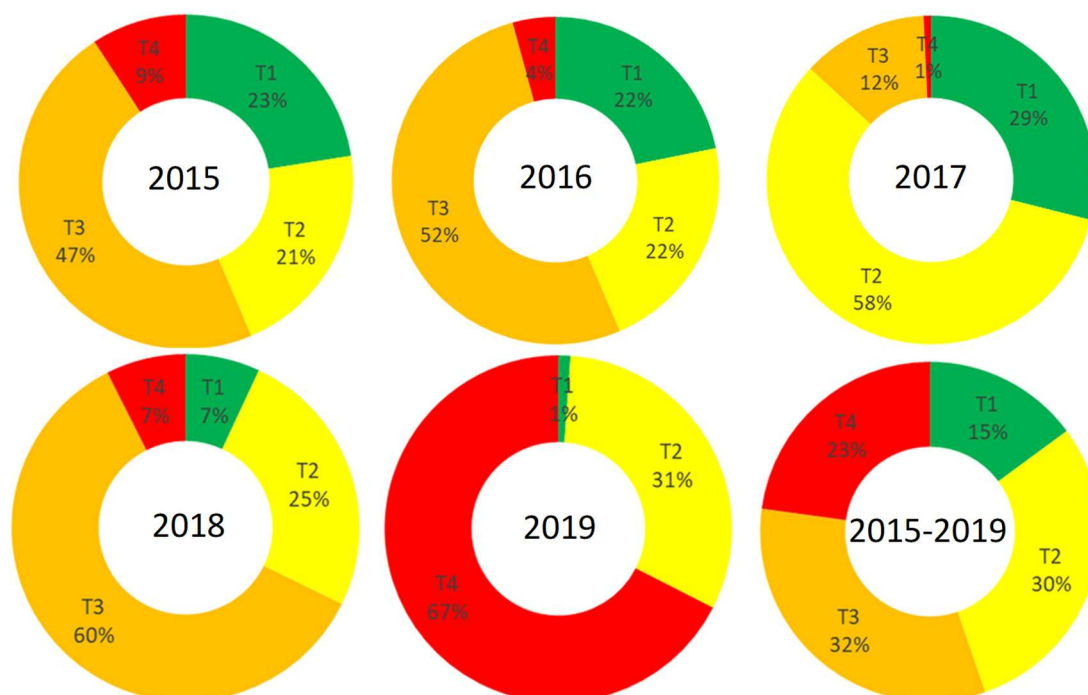


Fonte: Construído a partir de dados disponibilizados pelo Serviço Administrativo e Financeiro da FA (2019)

De acordo com aos dados apresentados na Figura 6, observa-se uma elevada concentração do valor restituído nos meses de setembro e outubro, enquanto que dezembro é o mês que concentra o menor valor de recebimentos.

Figura 7 - Distribuição trimestral dos pedidos recebidos anualmente entre 2015 e 2019

(em % do montante)



Fonte: Construído a partir de dados disponibilizados pelo Serviço Administrativo e Financeiro da FA (2019)

Através da Figura 7 é possível constatar a variabilidade da distribuição trimestral dos recebimentos em cada um dos anos. Porém, atendendo à totalidade dos recebimentos entre 2015 e 2019, observa-se que a maioria ocorreu no segundo semestre (32% no terceiro trimestre e 23% quarto trimestre).

Daqui resulta, conforme referido por E. Marques (*op.cit.*), o adiamento da execução orçamental da despesa financiada por esta fonte de receita, atrasando a satisfação de necessidades e, eventualmente, inviabilizando processos aquisitivos de montantes mais elevados, os quais implicam procedimentos de contratação pública mais demorados, como por exemplo os concursos públicos nacionais ou internacionais.

Importa, portanto, evitar que o benefício fiscal seja disponibilizado numa fase muito avançada do ano económico. Atendendo às restrições e constrangimentos impostos na execução orçamental, o ideal seria, de acordo com E. Marques (*op.cit.*), que a receita da restituição do IVA fosse liquidada até final do primeiro quadrimestre do ano.



A título ilustrativo, considere-se o caso específico do pedido de restituição de IVA relativo a dezembro por ser um mês em que, tipicamente, se observa um elevado número de aquisições, dando assim origem a um pedido de restituição muito significativo. De acordo com as disposições legais já referidas, tal pedido poderá ser enviado para a AT a partir de fevereiro (prazo de 60 dias) e a restituição ocorrerá até final de maio (prazo de 90 dias). Através da análise documental constatou-se que o pedido referente a dezembro de 2017, no valor de 1.940.883,28€, foi enviado em abril (96 dias) e recebido em setembro de 2018 (164 dias), e que o pedido referente a dezembro de 2018, no valor de 5.223.384,80€, foi enviado em maio (133 dias) e recebido em outubro de 2019 (155 dias).

Assim, com o objetivo de otimizar o fluxo anual de recebimentos associados ao benefício fiscal em causa, propõe-se as seguintes medidas:

- Garantir que que o fluxo de processamento e submissão de pedidos de restituição de IVA não é interrompido;
- Estabelecer uma estreita coordenação com a Direção dos Serviços do IVA da AT a fim de monitorizar o prazo de restituição estimado;
- Rever a sequência de submissão de pedidos de restituição de IVA. Uma vez cumpridas as condições para submeter um pedido de restituição, e considerando que estes podem ser submetidos até ao termo do prazo de um ano da data dos documentos nele incluídos, deverá ser tido em conta não só a ordem cronológica dos pedidos a submeter, mas também o seu montante total e o prazo de restituição estimado. Neste sentido os pedidos mais avultados, como é o caso dos referentes a dezembro, deverão ser preparados e enviados prioritariamente.

4.3.2. Benefício fiscal às Forças Armadas: restituição ou isenção?

No que respeita especificamente às isenções de IVA às Forças Armadas, temos que a Diretiva do IVA, e em consonância, o Código do IVA¹², preveem a isenção do imposto nas entregas de bens e nas prestações de serviços às Forças Armadas de qualquer Estado integrante da *North Atlantic Treaty Organization* (NATO) que participe num esforço comum de defesa fora do seu próprio Estado. Esta isenção visa assim quebrar o círculo de receitas e de despesas, uma vez que o IVA sobre essas entregas de bens e prestações de

¹² Conforme disposto na alínea d) do n.º 2 do art.º 13.º e nas alíneas n) e v) do n.º 1 do art.º 14.º do Código do IVA.



serviços constituiria normalmente uma receita para o Estado em que as Forças Armadas estão situadas, e não para o seu próprio Estado.

No seguimento da isenção aplicável ao esforço comum de defesa da NATO, a Comissão Europeia apresentou recentemente a Proposta de Diretiva do Conselho n.º 2019/0096 (CNS), de 24 de abril de 2019, com vista a alterar a Diretiva do IVA através da introdução de uma isenção que abranja as transmissões de bens e as prestações de serviços que se destinem às Forças Armadas de um país da UE quando estas se encontrem afetadas a um esforço de defesa realizado no âmbito da Política Comum de Segurança e Defesa (PCSD) fora do seu país. Ainda durante a elaboração do presente trabalho, a referida proposta veio a ser aprovada pelo Parlamento Europeu a 26 de novembro de 2019 e adotada através da Diretiva 2019/2235 do Conselho, de 16 de dezembro de 2019, entrando em vigor a 20 de janeiro de 2020.

Atendendo ao alinhamento do tratamento em matéria de IVA dos esforços de defesa realizados no âmbito da NATO e da UE, julga-se oportuno questionar se a transmissão de bens e as prestações de serviços às Forças Armadas, no âmbito do esforço nacional de defesa, poderá ser também alvo de isenção de IVA. Esta questão é particularmente importante na medida em que, numa perspetiva de simplificação do funcionamento do imposto, é mais favorável ao beneficiário a via da isenção do que a via da restituição de IVA pois, à partida, evitaria o trabalho administrativo inerente ao processamento do benefício e, principalmente, evitaria o pré-financiamento do imposto.

Importa considerar que as isenções assumem um carácter de exceção face ao princípio geral, segundo o qual, toda a transação, desde que incluída no âmbito do imposto, deve estar sujeita a tributação em sede de IVA. Assim, não obstante a harmonização da isenção de IVA relativamente aos esforços comuns de defesa, empreendidos no quadro da NATO e da UE, a Diretiva do IVA não estabelece qualquer isenção geral em relação às entregas de bens e prestações de serviços para fins de segurança e defesa. Aliás, o preâmbulo da própria Diretiva 2019/2235 do Conselho, de 16 de dezembro de 2019, dispõe que “as isenções não deverão em circunstância alguma abranger os bens nem os serviços que as forças armadas adquiram para utilização dessas forças ou do elemento civil que as acompanha no seu próprio Estado-Membro”.

Segundo fonte da AT (C. D. Travanca, entrevista presencial, 31 de outubro de 2019), a concessão de isenções em sede de IVA, para além de exigir a necessária harmonização fiscal inerente à matriz comunitária do imposto, pode abrir as portas a esquemas de evasão



fiscal, o que implica que os custos de cumprimento e de administração do imposto sejam mais elevados. Assim, no caso hipotético de se avançar para uma solução de isenção do imposto, deveria exigir-se, em contrapartida, um controlo mais apertado dos operadores económicos que faturam os bens transmitidos e os serviços prestados às Forças Armadas pois seriam estes a aplicar a isenção.

Com efeito, de acordo com C. D. Travanca (*op.cit.*), “a opção pela concessão do benefício através da restituição do montante equivalente ao imposto suportado, é a que provoca menos entropias ao sistema, sendo o controlo do benefício pelo Estado mais eficaz”.

4.3.3. Síntese conclusiva e resposta à QD3

Pelo referido, e em resposta à QD3 - *Que mudanças poderão contribuir para potenciar o benefício fiscal concedido à FA?*, conclui-se que existe uma oportunidade de melhoria, relativamente ao fluxo anual de recebimentos deste benefício fiscal, no sentido de acautelar a concentração de recebimentos numa fase muito avançada do ano económico de modo a evitar constrangimentos à subsequente execução da despesa.

Adicionalmente, conclui-se que, quando comparado com a restituição de imposto, o benefício fiscal a operar por via da isenção é, por um lado, mais vantajoso para a entidade beneficiária, mas, por outro lado, acarreta maiores custos de cumprimento e de administração para o Estado. Pelo exposto, a alteração conceptual do benefício não figura como exequível.

4.4. Resposta à QC

Respondidas as QD, existem agora condições para responder à QC que serviu de mote ao presente estudo: *Qual a importância do benefício fiscal concedido à FA através da restituição de IVA?*

Primeiramente, conclui-se que o benefício fiscal concedido à FA através da restituição do montante equivalente ao IVA suportado em determinadas aquisições de bens e serviços apresenta uma significativa relevância orçamental e financeira, por ser uma importante fonte de financiamento, ascendendo anualmente a cerca de 12 milhões de euros (3% do orçamento anual da FA, aproximadamente), e por ter o potencial de mitigar alguns dos constrangimentos impostos na execução orçamental, nomeadamente as cativações e o corte de fundos disponíveis.

Relativamente à possibilidade de tirar maior partido do benefício fiscal, concluiu-se que as recentes alterações ao regime de restituição do IVA, introduzidas pelo Decreto-Lei



n.º 84/2017, de 21 de julho, apresentaram um efeito ambivalente. Por um lado, atingiram os objetivos propostos no diploma legal, tendo contribuído para agilizar o processo de submissão dos pedidos, originando ganhos de produtividade, e para potenciar a redução do prazo de restituição, apesar da evidência ser apenas tendencial. Por outro lado, as alterações legislativas não só não ampliaram significativamente o benefício como acentuaram constrangimentos orçamentais, ao tornarem inaplicável um procedimento de exceção que visava a simplificação do tratamento fiscal das AICB.

Adicionalmente, concluiu-se que importa evitar a concentração de recebimentos numa fase muito avançada do ano económico, de modo a não impactar a subsequente execução da despesa, e que a alteração conceptual do benefício fiscal, operando este através da isenção de imposto, não será exequível pois, a despeito da isenção ser mais vantajosa para a FA, tal opção não está prevista no normativo comunitário e implicaria maiores custos de cumprimento e de administração para o Estado.



5. Conclusões

Os benefícios fiscais são um importante instrumento de políticas públicas que visam objetivos extrafiscais relevantes e considerados como superiores aos da própria tributação que lhes subjaz. A isenção tributária relativa à restituição de IVA é um benefício fiscal concedido a determinadas entidades como meio de financiamento da sua atividade.

A fim de apoiar as instituições que zelam pela manutenção da segurança, está consagrado às Forças Armadas o benefício fiscal proporcionado pela restituição total do IVA suportado na aquisição de material de guerra e outros bens móveis destinados exclusivamente à prossecução de fins de defesa, segurança ou socorro, incluindo os serviços necessários à conservação, reparação e manutenção desse equipamento.

Considerando que, no contexto atual, a execução orçamental da FA está sujeita a constrangimentos significativos, revela-se particularmente importante compreender a importância deste benefício fiscal enquanto fonte de financiamento.

Acresce ainda que, recentemente, o regime que regula este benefício fiscal foi alvo de alterações que, não obstante alterarem aspetos técnicos sobre a elaboração dos pedidos de restituição, modificaram conceptualmente o benefício com impacto direto em procedimentos fiscais anteriormente adotados e já consolidados.

O presente trabalho de investigação teve, então, como objeto de estudo o benefício fiscal concedido à FA através da restituição do montante equivalente ao IVA suportado em determinadas aquisições de bens e serviços, e foi delimitado nos domínios: temporal, entre 2014 e 2019; espacial, ao IVA suportado em Portugal; de conteúdo, ao benefício fiscal recebido pela FA.

Neste enquadramento, este estudo norteou-se pela QC de investigação, *Qual a importância do benefício fiscal concedido à FA através da restituição de IVA?*

Metodologicamente, este estudo caracteriza-se por um raciocínio indutivo, assente numa estratégia de análise qualitativa e num desenho de pesquisa de tipo estudo de caso. Concretiza-se, ao nível da recolha de dados, na análise documental e no desenvolvimento de entrevistas semiestruturadas.

A fim de estudar o OG, e a correspondente QC que norteou esta investigação, foram elencados três OE, operacionalizados em três QD.

Neste âmbito, para responder à QD1 e, conseqüentemente, ao OE1: *Analisar a relevância orçamental e financeira do benefício fiscal concedido à FA*, foram analisados os pedidos de restituição submetidos pela FA entre 2014 e 2019 a fim de compreender a



composição dos mesmos e aferir a expressão orçamental e financeira do benefício fiscal. Pelo referido, e tendo por base os resultados da análise documental e das entrevistas realizadas, concluiu-se que o benefício fiscal atribuído através da restituição do montante equivalente ao IVA suportado:

- Contempla, essencialmente, o IVA suportado na aquisição de peças de aeronaves, serviços de reparação e manutenção de aeronaves e combustível de aviação;
- É uma importante fonte de financiamento para a FA, ascendendo a cerca de 12 milhões de euros por ano, o que representa, aproximadamente, 3% do orçamento anual. Como tal, revela-se fundamental para suportar o regime de esforço, para suportar despesa de funcionamento e para cumprir com obrigações fiscais;
- Tem o potencial para mitigar alguns dos constrangimentos impostos à execução orçamental, como seja o efeito negativo das cativações e do corte de fundos disponíveis.

A fim de responder à QD2, e cumprir o OE2: *Analisar o impacto das recentes alterações ao regime de restituição do IVA, introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 84/2017*, foram efetuadas entrevistas semiestruturadas e foram analisados 111 pedidos de restituição submetidos pela FA, abrangendo o período antes (2015-2017) e após (2018-2019) as alterações, sendo igualmente analisado o fluxo de trabalho administrativo inerente ao seu processamento. Deste estudo, concluiu-se que o atual regime do benefício fiscal:

- Permitiu agilizar o processo de submissão dos pedidos originando ganhos de eficiência;
- Apresenta uma redução tendencial do prazo de restituição, não obstante o aumento do prazo aquando da alteração de procedimentos;
- Teve pouca expressão em termos de ampliação do benefício por via da redução do valor a partir do qual cada fatura é elegível para integrar um pedido de restituição;
- Tornou inaplicável um procedimento de exceção que visava a simplificação do tratamento fiscal das AICB, com implicações significativas no aumento da despesa orçamental, no acentuar dos constrangimentos inerentes à demora na transição de saldos da LPM e na acrescida complexidade na elaboração da declaração periódica de IVA.

A resposta à QD3, e subsequentemente ao OE3: *Avaliar e propor medidas para potenciar o benefício fiscal concedido à FA*, alicerçou em análise documental e na entrevista semiestruturada ao Chefe da Divisão de Liquidação do IVA da Direção de Serviços do IVA da Autoridade Tributária e Aduaneira. Em concreto, foram desenvolvidos dois vetores de análise, que permitiram concluir que:



- Nos moldes atuais do benefício, existe margem para melhorar fluxo anual de recebimentos deste benefício fiscal, no sentido de evitar a concentração de recebimentos numa fase muito avançada do ano de modo a não impactar a subsequente execução da despesa.

- A alteração conceptual do benefício, passando este a operar por via da isenção ao invés da restituição, seria vantajosa para a FA por evitar trabalho administrativo e, principalmente, por evitar o pré-financiamento do imposto. Porém, tal alteração não é exequível por induzir maiores custos de cumprimento e de administração para o Estado.

Face ao exposto, em resposta à QC, e ao correspondente OG: *Analisar a importância do benefício fiscal concedido à FA através da restituição de IVA* verificou-se que o benefício fiscal concedido à FA através da restituição do montante equivalente ao IVA suportado em determinadas aquisições:

- Apresenta uma significativa relevância orçamental e financeira, por ser uma importante fonte de financiamento e por ter o potencial de mitigar alguns dos constrangimentos impostos na execução orçamental;

- Foi alvo de alterações recentes que agilizaram o processo de submissão dos pedidos e potenciaram a redução do prazo de restituição. Não obstante, as alterações em causa não ampliaram significativamente o montante do benefício, tendo aliás acentuado constrangimentos orçamentais, ao tornarem inaplicável um procedimento de exceção que visava a simplificação do tratamento fiscal das AICB;

- Poderá tornar-se mais vantajoso através da otimização do fluxo anual de recebimentos no sentido de evitar a concentração de recebimentos numa fase muito avançada do ano de modo a não impactar a subsequente execução da despesa. Adicionalmente, não se perspetiva como exequível a alteração conceptual do benefício no sentido do alinhamento com a isenção aplicável ao esforço comum de defesa no âmbito na NATO e da UE.

Têm-se como **principais contributos** para o conhecimento decorrentes da presente investigação o facto de:

- Ficar agora documentado o importante contributo do benefício fiscal enquanto fonte de financiamento da FA;

- Serem avaliados, além dos efeitos enunciados no diploma legal, os efeitos práticos da recente alteração ao regime do benefício fiscal;



– Serem desenvolvidos dois vetores de análise no sentido de contribuir para tirar o maior proveito possível do benefício, seja pela otimização processual no quadro conceptual em vigor, seja pela alteração conceptual do benefício.

Esta investigação aporta duas **limitações** que importam considerar. A primeira prende-se com restrições de índole temporal, uma vez que as alterações ao regime de restituição do IVA foram introduzidas recentemente e os pedidos de restituição são submetidos mensalmente, daqui resulta um ainda diminuto número de observações (pedidos) para se poder avaliar com maior grau de confiança alguns dos indicadores considerados. A segunda limitação prende-se com impossibilidade de avaliar a eventual necessidade de reescalonar encargos plurianuais assumidos previamente à alteração do regime do benefício fiscal.

Relativamente a **estudos futuros**, afigura-se pertinente averiguar esta temática na Marinha e no Exército, uma vez que o benefício fiscal se aplica às Forças Armadas.

Decorrente do presente trabalho de investigação, **recomenda-se** à Direção de Finanças da Força Aérea a elaboração e difusão de documentação técnica atualizada relativamente à temática em apreço. Recomenda-se ainda ao Serviço Administrativo e Financeiro da Força Aérea diligenciar no sentido de estreitar a colaboração com a Direção de Serviços do IVA da AT e de otimizar fluxo de recebimentos do benefício.



Referências Bibliográficas

- Copenhagen Economics & KPMG (2011). *VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest* [versão PDF]. Retirado de: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector.pdf
- Copenhagen Economics (2013). *VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest* [versão PDF]. Retirado de: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector_exemptions_en.pdf
- Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro (2006). *Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado*. Jornal Oficial da União Europeia L 347/1. Bruxelas: Conselho da União Europeia
- Diretiva (UE) 2019/2235, de 16 de dezembro (2019). *Alterações fiscais no que respeita aos esforços de defesa no âmbito da União*. Jornal Oficial da União Europeia L 336/10. Bruxelas: Conselho da União Europeia
- Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro (1984). *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Diário da República, 1ª Série, 297, 3912-3944. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei nº 143/86, de 16 de junho (1986). *Restituição do IVA às representações diplomáticas e consulares e ao seu pessoal não nacional*. Diário da República, 1ª Série, 135, 1409-1412. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho (1989). *Estatuto dos Benefícios Fiscais*. Diário da República, 1ª Série, 149, 2578-2591. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 113/90, de 5 de abril (1990). *Isenções de IVA às forças armadas, forças e serviços de segurança e associações e corporações de bombeiros*. Diário da República, 1ª Série, 80, 1667-1669. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho (2017). *Procedimentos de restituição de IVA às instituições particulares de solidariedade social, às Forças Armadas, às forças e serviços de segurança e aos bombeiros*. Diário da República, 1ª Série, 140, 3888-3890. Lisboa: Ministério das Finanças.



- Direção-Geral do Orçamento (2019). *Instruções para preparação do Orçamento do Estado para 2020* (Circular 1394). Lisboa: Autor
- Força Aérea Portuguesa (1998). *Reembolso de IVA nas aquisições de bens e serviços de natureza exclusivamente militar*. (Circular n.º 27/98). Alfragide: Direção de Finanças da Força Aérea.
- Força Aérea Portuguesa. (2015). *Relatório de Gestão de 2014*. Alfragide: Autor.
- Força Aérea Portuguesa. (2016). *Relatório de Gestão de 2015*. Alfragide: Autor.
- Força Aérea Portuguesa. (2017). *Relatório de Gestão de 2016*. Alfragide: Autor.
- Força Aérea Portuguesa. (2018). *Relatório de Gestão de 2017*. Alfragide: Autor.
- Força Aérea Portuguesa. (2019). *Relatório de Gestão de 2018*. Alfragide: Autor.
- Lei n.º 19/2003, de 20 de junho (2003). *Financiamento dos partidos políticos e das campanhas eleitorais*. Diário da República, 1ª Série, 140, 3598-3604. Lisboa: Assembleia da República
- Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro (2004). *Orçamento do Estado para 2005*. Diário da República, 1ª Série, 304, 7412(162)-7412(493). Lisboa: Assembleia da República.
- Mata, J. A. (2013). *O modelo de financiamento das Forças Armadas*. Lisboa: IESM.
- Ministério das Finanças (2018). Conta Geral do Estado 2017[versão PDF]. Retirado de: <https://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/Conta-Geral-do-Estado.aspx?Ano=2017>
- Ministério das Finanças (2018). Os benefícios fiscais em Portugal: conceitos, metodologia e prática [versão PDF]. Retirado de: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=1448be63-5771-4fe2-96bb-489648338726>
- Ministério das Finanças (2019). Despesa fiscal 2018 [versão PDF]. Retirado de: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=93af5132-bea5-4423-84a4-dd7a711228b2>
- Palma, C. C. (2005). *A Harmonização Comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Quo Vadis?* Revista do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto/ISCAP, 5(2), pp. 53-104. Retirado de: <https://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/2372>



- Palma, C. C. (2015). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Lisboa: Leya.
- Samuelson, P. A., & Nordhaus, W. D. (2010). *Economics* (19th ed.). Boston: McGraw-Hill/Irwin.
- Santos, L. A., & Lima, J. M. (2016). *Orientações Metodológicas para a Elaboração de Trabalhos de Investigação*. Lisboa: IESM.
- Sarmiento, J. M. (2010). O IVA no sector público. *Revista TOC*, 123, pp.51-59. Retirado de https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1277133917_Pag.51a59.pdf
- Sarmiento, J. M. (2019). *Manual Teórico-Prático de Iva*. Coimbra: Edições Almedina.

,



Apêndice A — Modelo de análise

Tema	O regime de restituição de IVA às Forças Armadas: estudo de caso na Força Aérea.				
Objetivo Geral	Analisar importância do benefício fiscal concedido à FA através da restituição de IVA.				
Objetivos Específicos	Questão Central	Qual a importância do benefício fiscal concedido à FA através da restituição de IVA?			
	Questões Derivadas	Conceitos	Dimensões	Indicadores	Técnica de recolha de dados
OE1 Analisar a relevância orçamental e financeira do benefício fiscal concedido à FA.	QD1 Qual a relevância orçamental e financeira do benefício fiscal concedido à FA?	IVA Benefício fiscal Receita Orçamental Fonte de financiamento	Financeira Orçamental	Composição dos pedidos de restituição Relevância orçamental do benefício	Análise documental Entrevistas semiestruturadas
OE2 Analisar o impacto das recentes alterações ao regime de restituição do IVA, introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 84/2017.	QD2 Qual o impacto das recentes alterações ao regime de restituição do IVA?	Regime de restituição do IVA Aquisições Intracomunitárias de Bens	Financeira Administrativa Orçamental	Custo administrativo Celeridade do benefício Ampliação do benefício Pré-financiamento do imposto	
OE3 Avaliar e propor medidas para potenciar o benefício fiscal concedido à FA.	QD3 Que mudanças poderão contribuir para potenciar o benefício fiscal concedido à FA?	Regime de restituição do IVA Isenção de IVA	Processual Fiscal	Fluxo de recebimentos Natureza do benefício	



Apêndice B — Guiões das entrevistas semiestruturadas

Entrevistado:

Prof. Dr. Carlos Duarte Travanca, Chefe da Divisão de Liquidação do IVA na Direção de Serviços do IVA da Autoridade Tributária e Aduaneira

Modo de entrevista: Presencial, DSIVA – Divisão de Liquidação do IVA em Lisboa

Data: 31 de outubro de 2019

Perguntas:

1. O preâmbulo do DL 113/90 e do subsequente DL 84/2017 são omissos quanto ao porquê deste benefício fiscal. O que motivou o legislador a restituir IVA às Forças Armadas?
2. A concessão de benefícios fiscais em sede de IVA às Forças Armadas é prática corrente noutros países?
3. O DL 84/2017 apresenta uma evolução normativa substancial na medida em que é abandonado o conceito de isenção em sede de IVA previsto no anterior DL 113/90. Tal facto apresenta consequência ao nível das Aquisições Intracomunitárias de Bens (AICB) de natureza militar. Neste sentido, gostaria de saber se foi ou poderá vir a ser equacionada outra forma de operacionalizar o benefício relativo à restituição do imposto inerente às AICB, como seja a possibilidade de a restituição ocorrer na própria declaração periódica aproximando-se assim do efeito prático das deduções?



Entrevistado:

COR ADMAER Eunice Marques, Chefe da Repartição de Gestão Orçamental e Financeira da Direção de Finanças da Força Aérea

Modo de entrevista: e-mail

Data: 27 de dezembro de 2019

Perguntas:

1. Os Relatórios de Gestão publicados nos últimos cinco anos, entre 2014 e 2018, identificam a restituição do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), relativo à aquisição de material militar, como uma das receitas da Força Aérea. Constituindo este benefício fiscal uma fonte de financiamento adicional face às Transferências do Tesouro, qual a relevância orçamental e o impacto deste benefício fiscal na gestão orçamental da Força Aérea?
2. O Relatório de Gestão de 2018 refere que o orçamento do ano foi *“fortemente limitado por mecanismos legais, nomeadamente, pela reserva legal, pelos cativos legais e pelo corte de fundos disponíveis.”* o que *“determinou uma execução orçamental inconstante”*. Considerando que a restituição do IVA se revela como uma considerável fonte de receita, em que medida é que este benefício fiscal permite mitigar os constrangimentos existentes na execução orçamental da Força Aérea?
3. O recebimento deste benefício fiscal resulta de um fluxo processual que, entre a elaboração dos pedidos de restituição pela FA e a sua validação e consequente pagamento pela Autoridade Tributária, apresenta prazos específicos. Não obstante a existência dos referidos prazos, considera que o momento em que o recebimento ocorre é relevante? Se sim, qual o período do ano em que seria desejável ter esta receita disponível?
4. Especificamente, onde é aplicada a receita proporcionada pela restituição do IVA à Força Aérea?
5. Até 2017, o Decreto-Lei n.º 113/90, de 5 de abril, estabelecia a isenção, embora pela restituição, em matéria de IVA em relação a aquisições de bens e serviços pelas Forças Armadas. Esta disposição levou a que a Autoridade Tributária considerasse que, por se tratarem legalmente de operações isentas, as entidades



beneficiárias não teriam de proceder ao pagamento do imposto relativo às aquisições intracomunitárias de bens (AICB) de natureza militar. O Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho, que revogou aquele diploma, deixou de consagrar a isenção, mas sim o benefício fiscal concedido às Forças Armadas, através da restituição total do montante equivalente ao IVA, o que levou a Autoridade Tributária a considerar a obrigatoriedade de pagamento do IVA devido em todas as aquisições, incluindo as AICB de natureza militar.

- a. Considerando que estamos perante um pré-financiamento de imposto à Autoridade Tributária, pois a Força Aérea passou a autoliquidar mensalmente o IVA devido pelas AICB e apenas posteriormente solicita a sua restituição, quais as implicações em termos do orçamento de despesa, do orçamento de receita, dos fundos disponíveis e da capacidade de, no início do ano orçamental, suportar tal encargo através de verbas que carecem de transição de saldos (caso da LPM)?
- b. Admitindo a existência de processos de despesa plurianuais relativos a AICB cujo início é anterior à publicação do Decreto-Lei n.º 84/2017, procedeu-se ao reescalonamento dos encargos plurianuais como consequência do necessário aumento da despesa por via da incorporação do IVA à taxa devida?



Entrevistado:

TCOR ADMAER Jorge Nunes, Chefe da Repartição de Gestão Financeira do Serviço Administrativo e Financeiro da Força Aérea

Modo de entrevista: e-mail

Data: 2 de dezembro de 2019

Perguntas:

1. Quais são os principais tipos de bens/serviços adquiridos pela Força Aérea cujo IVA suportado é elegível para efeito de restituição?
2. De um modo geral, como se distribuem esses tipos de bem/serviços pelos três principais mercados: Mercado Interno, Mercado Intracomunitário e Mercado Extracomunitário?
3. De um modo sucinto e sequencial, quais são as principais tarefas conducentes à elaboração de um pedido de restituição de IVA?
4. Quais as principais dificuldades e/ou desafios sentidos aquando da elaboração de um pedido de restituição?
5. Com vista ao apuramento dos custos administrativos inerentes ao processamento deste benefício: Quantas pessoas estão alocadas a esta tarefa? Quantas horas/homem mensais são dedicadas a esta tarefa?
6. Durante o último ano, qual foi o período de tempo médio entre a submissão eletrónica de um pedido de restituição e o seu recebimento? Qual o período mínimo e máximo?
7. A restituição do IVA às Forças Armadas quanto ao material de guerra e outros bens móveis destinados exclusivamente à prossecução de fins de defesa, encontrava-se regulado, até 30 de junho de 2017, pelo Decreto-Lei n.º 113/90, de 5 de abril. O referido diploma foi revogado com a publicação do Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho.
 - a. Quais os principais pontos favoráveis do regime de restituição de IVA atualmente em vigor?
 - b. E quais os principais constrangimentos

